

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA**

**A IMPORTÂNCIA DA IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE
GESTÃO EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**

ALESSANDRA BIN

**CURITIBA
2017**

ALESSANDRA BIN

**A IMPORTÂNCIA DA IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE
GESTÃO EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso especialização em Controladoria do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Controladoria.

Orientadora: Prof. Mayla Cristina Costa

**CURITIBA
2017**

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à Deus, por me proporcionar a oportunidade de chegar até aqui.

À minha família, em especial ao meu pai Orestes Bin e meu filho Marcio Bin, pelo amor, incentivo e apoio incondicional, aos meus irmãos Angelo Augusto Bin, Francielle Bin e Roberto Hatschbach Barth pelo companheirismo.

Aos meus professores, pelo dom de transmitir conhecimentos e, em especial a minha orientadora, Prof.^a Dr.^a Mayla Cristina Costa, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e incentivos.

À todas as pessoas que de alguma forma contribuíram nessa jornada (amigos, conhecidos, colegas de trabalho) e também a todos familiares que entenderam meus momentos de ausência.

RESUMO

Este trabalho busca evidenciar a importância da implantação da controladoria no processo de gestão em micro e pequenas empresas e quais os principais aspectos relacionados com a contabilidade gerencial que podem beneficiar e facilitar o processo de gestão em microempresas e pequenas empresas. As empresas de pequeno porte possuem dificuldades de gerenciamento e a necessidade de instrumentos de apoio como a controladoria é essencial para definir o seu ciclo de vida que muitas vezes são reduzidos devido aos gerenciamentos inadequados. Com a implantação da controladoria e do *controller* as micro e pequenas empresas podem administrar suas informações, agregando análises, relatórios e indicadores que gera um controle organizacional para tomada de decisões. Esta análise permite apontar a relevância do conhecimento contábil, das demonstrações dos resultados financeiros e operacionais, da necessidade de conscientização dos micro e pequenos empresários sobre a importância da controladoria e das informações geradas por ela para evitar a descontinuidade das micro e pequenas empresas. A metodologia adotada na elaboração desta pesquisa foi baseada no referencial teórico já produzido em livros, artigos e demais publicações. Por fim, devido às pesquisas realizadas verificou-se que para uma empresa manter-se viva e competitiva no mercado, é fundamental uma boa administração e com a implantação da Controladoria, os benefícios são reais e significativos, profissionalizando o processo de tomada de decisão.

Palavras chaves: Controladoria. *Controller*. Gestão de recursos financeiros. Processo de gestão. Micro e Pequenas Empresas.

ABSTRACT

This paper seeks to highlight the importance of the implementation of control in the management process in micro and small companies and what are the main aspects related to managerial accounting that can benefit and facilitate the management process in micro and small companies. Small businesses have management difficulties and the need for support tools such as controller is essential to define their life cycle which are often reduced due to inadequate management. With the implementation of controller and controller, micro and small companies can manage their information, aggregating analyzes, reports and indicators that generates an organizational control for decision making. This analysis makes it possible to point out the relevance of accounting knowledge, financial and operating results, and the need to raise awareness among micro and small entrepreneurs about the importance of control and the information generated by it to avoid discontinuity of micro and small companies. The methodology adopted in the elaboration of this research was based on the theoretical reference already produced in books, articles and other publications. Finally, due to the research carried out, it was verified that for a company to remain alive and competitive in the market, good management is fundamental and with the implementation of the Controller, the benefits are real and significant, professionalising the decision-making process.

Key words: Controllanship. Controller. Management of financial resources. Management process. Micro and Small Business.

LISTA DE GRÁFICOS

FIGURA 1 – ORGANOGRAMA	40
ANTERIOR Á IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA	
FIGURA 2 - ORGANOGRAMA.....	42
APÓS A IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA	

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – MODELO DE PLANO DE NEGÓCIOS....	20
TABELA 2 – MODELO DE PROCESSO DE GESTÃO	
ANTERIOR Á IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA	
TABELA 3 - MODELO DE PROCESSO DE GESTÃO.....	42
APÓS A IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA	

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 PROBLEMA	8
1.2 OBJETIVOS	8
1.2.1 Objetivo Geral	8
1.2.2 Objetivos Específicos	8
1.3 JUSTIFICATIVA	9
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	10
2.1 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS E CONTROLADORIA.....	10
2.1.2 Simples Nacional.....	13
2.2 EMPREENDEDORISMO.....	14
2.2.1 Perfis de Empreendedores.....	17
2.2.2 Plano de Negócios	18
2.3 CONTROLADORIA	20
2.3.1 Funções, Habilidades e Competências do <i>Controller</i>	24
3 METODOLOGIA	30
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	32
4.1 PROFISSIONAL DE CONTROLADORIA.....	32
4.2 INSTRUMENTOS DE GESTÃO	33
4.2.1 Orçamento.....	33
4.2.2 Custos	34
4.2.3 Contabilidade	35
4.2.4. Viabilidade e Custo Benefício da Controladoria	36
4.3 ESTUDO DE CASO	38
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	44
REFERÊNCIAS.....	46

1 INTRODUÇÃO

As empresas atuam em um ambiente aberto e dinâmico e sua sobrevivência depende da forma como ela age e se relaciona com este meio. Portanto, a empresa necessita ser estruturada e organizada, de acordo com as condições e variáveis que possam impactar suas atividades e resultados.

As transformações do mercado mundial e a globalização tornaram as empresas mais competitivas. Alguns setores da economia mundial passaram por grandes modificações, inovações tecnológicas, disputa de mercado, maiores exigências na qualidade de produtos e serviços, estes e outros fatores tornaram-se uma alavanca para a crescente concorrência entre as empresas, organizações e instituições.

Para que a empresa possa se relacionar e ser bem sucedida utiliza-se da contabilidade para fornecer informações úteis aos usuários. No entanto, a contabilidade ainda não fornece todas as informações necessárias para supri-las. Com o objetivo de projetar os dados obtidos, pode-se utilizar o planejamento, a implantação e a manutenção de um sistema de informação que permita agregar várias funções existentes dentro de uma empresa, para isso é necessária a intervenção da controladoria, que é uma ferramenta importante para os gestores no processo de tomada de decisão. (Schmidt, 2002).

Nesse contexto, os relatórios contábeis são importantes fontes de informação, desde que, representem a realidade da empresa e não apenas o cumprimento das questões fiscais e legais. Devem, ainda, incorporar e integrar novas dimensões e novos instrumentos de pesquisa e avaliação. Cabe a controladoria desempenhar o papel de geradora de conhecimento a partir das informações relevantes dos relatórios contábeis da empresa. Além disso, cabe a ela, também, divulgar as informações necessárias para a tomada de decisão dos gestores da empresa.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2006), o processo de gestão serve de suporte ao processo de tomada de decisão e realiza-se por meio dos seguintes passos: planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle.

Já o sistema de informação deve captar informações internas e externas de questões relacionadas à sua gestão de maneira que possa subsidiar os gestores na tomada de decisão.

Este estudo tem como objetivo avaliar a importância da atuação do setor de controladoria no processo de gestão de micro e pequenas empresas.

1.1 PROBLEMA

Com base no contexto apresentado, este trabalho tem como problema de pesquisa:

Qual a importância da controladoria no processo de gestão em micro e pequenas empresas?

1.2 OBJETIVOS

Nesta seção é apresentado o objetivo geral e específico que baseiam esta pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

Diante das dificuldades de gerenciamento dos recursos disponíveis, propõe-se analisar a importância da controladoria como ferramenta para melhorar a gestão de recursos financeiros em micro e pequenas empresas.

1.2.2 Objetivos Específicos

1. Os benefícios da implantação da controladoria nas micro e pequenas empresas;

2. Demonstrar qual a contribuição da controladoria no processo de gestão das empresas;
3. Esclarecer, através do conhecimento contábil, quais os fatores que levaram as empresas aos desempenhos obtidos.

1.3 JUSTIFICATIVA

As dificuldades que as micro e pequenas empresas enfrentam no país são muitas, dentre as quais se podem citar a obtenção de capital de giro e a obtenção de financiamento, entre outras; porém, o crescimento desse segmento é importante para o desenvolvimento do Brasil e, desta maneira percebe-se a necessidade da existência de um maior controle nos processos de gestão que atualmente são inexistentes ou precários. Para que esta realidade sofra uma mudança, e as micro e pequenas empresas consigam ultrapassar a dificuldade de sobrevivência nos primeiros anos de vida, torna-se necessário o aperfeiçoamento dos instrumentos utilizados pela contabilidade para adequá-los a realidade dessas empresas.

Pesquisas efetuadas entre microempresários apontam a classe contábil como ponto de referência do pequeno empresário; assim, o papel do contador consiste em buscar instrumentos de gestão adequados a atividade do empreendedor para que este possa ter confiança no profissional que o assessoria. O contador possui conhecimento de informações que são importantes para o desenvolvimento da empresa. Sendo assim, a capacitação do profissional contábil, tendo em vista as necessidades do microempresário, é indispensável para uma assessoria de qualidade.

O conceito de contador nos últimos tempos tem passado por modificações, o empresário não admite mais aquela figura conhecida como "guarda livros", que fazia apenas a escrituração dos livros fiscais e apurava o imposto a pagar. O mercado atual exige mais do que isto, é preciso que o contador utilize-se dos seus conhecimentos para agregar valor a empresa, e isso é perfeitamente possível se as demonstrações geradas pela contabilidade forem exploradas, e transformadas em informações úteis a gestão.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo irá apresentar a fundamentação teórica que será utilizada para responder ao problema de pesquisa proposto.

2.1 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS E CONTROLADORIA

Definições No Brasil, a principal maneira de identificar as micro e pequenas empresas é pela receita bruta anual. A lei complementar nº. 123 de 14 de dezembro de 2006 estabelece: “Art. 3º. Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se micro - empresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas conforme o caso, desde que: I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita Bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais)”.

Outro modo é o utilizado pelo SEBRAE-Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas que leva em consideração a quantidade de empregados baseados em critérios do IBGE-Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, para fins bancários, ações de tecnologia, exportação e outros. No comércio e serviço, é considerada microempresa até 09 empregados e de 10 a 49, empresa de pequeno porte. Na indústria, até 19 empregados é microempresa e de 20 a 99, empresa de pequeno porte, porém, esse critério não possui fundamentação legal. Do ponto de vista jurídico não há distinção entre as MPEs e as demais empresas. O que existe é um enquadramento para fins de adesão ao SIMPLES Nacional, sistema simplificado de tributação para recolhimento de tributos e redução da burocracia e outros benefícios concedidos a critério das autoridades.

As pequenas e médias empresas (PMEs) têm demonstrado papel importante no desenvolvimento do país, uma vez que são responsáveis por, aproximadamente, 70% das empresas exportadoras do Brasil. A Região Sul do Brasil ocupa o segundo lugar no ranking de exportações do país, com representatividade de 27,4% das exportações brasileiras, Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Exterior (MDIC, 2014).

Do ponto de vista jurídico as MPEs não diferem das demais empresas, a não ser pelo critério de receita bruta, conforme lei complementar nº. 123 de 14 de dezembro de 2006, para fins de enquadramento no simples nacional e pelo número de empregados utilizado pelo SEBRAE, sem fundamentação legal. Porém, a possibilidade de adesão ao regime simplificado de tributação nem sempre se constitui em um benefício, a não ser pela redução da burocracia. Daí, a necessidade de se buscar soluções para melhorar o desempenho, sem depender da ajuda governamental.

As estatísticas revelam a importância das MPEs para o PIB Nacional. O volume de renda e os postos de trabalho criados demonstram o peso econômico e social, a ponto de despertar o interesse do governo, no sentido de incentivá-las e fortalecê-las. No entanto, as altas taxas de natalidade e mortalidade, entre outras características, evidenciam a falta ou precariedade do planejamento, acompanhamento e controle das atividades. A gestão baseada apenas no fluxo de caixa diário, que é uma importante ferramenta, devido à escassez de recursos, não é suficiente para melhorar o desempenho empresarial.

A falta de conhecimentos técnicos por parte dos gestores torna necessário o auxílio de um profissional especializado para fazer uma análise financeira, econômica e patrimonial mais aprofundada. Isso revela, em geral, a maneira intuitiva que é conduzida a gestão nas MPEs, sem distinguir entre geração de caixa e acumulação de lucro, comprometendo assim, as decisões estratégicas. Algumas dificuldades são oriundas do ambiente externo, onde a empresa não tem controle sobre tais eventos. Para tentar minimizar as ameaças e aproveitar possíveis oportunidades, é preciso que haja uma estrutura interna capaz de prever e solucionar as questões

A controladoria é como um órgão responsável pela consolidação de todas as informações relacionadas às atividades da empresa, que dão suporte aos gestores na tomada de decisões, pode contribuir para uma melhoria contínua dos processos e controles internos. Nesse aspecto, cabe destacar a importância do *Controller*, profissional que reúne as qualificações técnicas e habilidades pessoais necessárias para realizar as funções da controladoria, como planejamento, controle, informação, contabilidade, entre outras. Ou seja, alguém que tenha condições de implantar e interpretar os instrumentos necessários para uma boa administração, como por exemplo: orçamento, custos, contabilidade, entre outros. Embora haja muita resistência por parte das MPEs quanto à adoção da controladoria como ferramenta de gestão, é possível defender sua viabilidade, uma vez que se pode adequá-la à estrutura organizacional, independente do porte da empresa. Aquelas que não têm condições de contratar um profissional, em tempo integral, podem utilizar-se dos serviços dos contadores, adaptando-os às necessidades da administração. Portanto, é perfeitamente possível absorver os custos de implantação e de manutenção, tendo em vista os ganhos futuros. Apesar da falta de estudos específicos sobre o tema, até pela quantidade e variedade de MPEs, é possível fazer uma análise baseada na importância da controladoria nas demais empresas.

O trabalho do *controller* está diretamente relacionado ao volume das atividades, características e especificidades de cada empreendimento, colocando a disposição todo o conhecimento e os instrumentos capazes de fornecer um diferencial competitivo. Portanto, o desempenho da controladoria depende muito deste profissional, cuja remuneração, pode-se adaptar a estrutura de gastos destas empresas, proporcionando enormes vantagens ao auxiliar os gestores nas resoluções das questões relacionadas aos negócios. Enfim, pode-se concluir que os benefícios advindos da controladoria excedem os seus custos, pelo menos, a médio e longo prazo. Mesmo quando há escassez de recursos financeiros, as MPEs devem entender esse desembolso como um investimento importante para a empresa. Pois, o retorno poderá ser infinitamente superior, ao proporcionar crescimento e longevidade às empresas, desejo esse de todos que decidem empreender.

Segundo Souza (2010, p. 45), um departamento de Controladoria só existiria em uma pequena empresa se ela estivesse em um processo de desenvolvimento, porém a mesma pode ser exercida independente do estágio em que ela se encontre.

Enfim, ele conclui que pequenas empresas que não possuam condições de implementação desta área específica de forma interna, que seja assessorada por uma empresa especializada e terceirizada.

2.1.2 Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime de arrecadação, cobrança e fiscalização aplicável às Micro e Pequenas Empresas e ao Microempreendedor Individual, regulamentado pela lei complementar 123/2006. Este regime abrange todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e tem como propósito arrecadar 8 impostos em uma única guia. São eles: Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; PIS/PASEP; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Contribuição Patronal Previdenciária – CPP; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS (BRASIL/Lei 123, 2006; TAVARES, 2007; OBSERVATÓRIO DA LEI GERAL DA MICRO E PEQUENA EMPRESA, 2015; RECEITA FEDERAL, 2015).

Para que se tenha acesso este regime é necessário que a empresa se enquadre em micro ou pequena empresa, atenda aos requisitos previstos na legislação e formalize a opção de adotar o Simples Nacional (RECEITA FEDERAL, 2015). De acordo com a Lei 123/2006, são vedadas a optar pelo Simples Nacional pessoas jurídicas: que o capital participe outra pessoa jurídica ou o inverso; que seja agência, filial, escritório ou representação, no Brasil, de pessoa jurídica com sede no exterior; que o capital participe pessoa física que esteja inscrita como sócia de outra empresa que possua um tratamento jurídico diferenciado de acordo com a lei geral e que a receita bruta global ultrapasse o limite de classificação; em que o titular participe com mais de 10% do capital de outra empresa que não seja beneficiada por este regime e que a receita bruta global ultrapasse o limite de classificação; cujo sócio seja administrador de outra pessoa jurídica com fins lucrativos e que a receita bruta global ultrapasse o limite de classificação; constituída sob forma de

cooperativa (exceto as de consumo); que seja constituída de sociedade por ações; que exerça a atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar; que seja resultante de cisão ou outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha acontecido em um dos 5 anos dos calendários anteriores; e cujos titulares guardem de forma cumulativa relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade com o contratante do serviço (BRASIL/Lei 123, 2006; Lei 147, 2014).

Por conseguinte, com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico e social, o aumento da eficiência das políticas públicas e o estímulo à inovação tecnológica, as empresas beneficiadas pelo estatuto e optantes pelo Simples Nacional possuem tratamento diferenciado nos processos de licitação, facilidades para exportarem, de acesso à justiça, de tratamento das relações de trabalho e são estimuladas ao associativismo. Cabe destacar que a Lei Geral prevê fiscalização aos pequenos negócios no que diz respeito das questões trabalhista, metrológico, sanitária, ambiental, de segurança e de uso e ocupação do solo. Esta deve ser orientadora no aspecto educativo e não punitivo. Contudo, em caso de multa é necessário que administração pública esteja atenta ao tratamento diferenciado no que diz respeito à fixação dos valores (BRASIL/Lei 123, 2006; OBSERVATÓRIO DA LEI GERAL DA MICRO E PEQUENA EMPRESA, 2015).

2.2 EMPREENDEDORISMO

O termo empreendedorismo é definido por qualquer tentativa de criação da atividade empreendedora, seja ela autônoma, nova empresa, expansão de uma empresa existente. Geralmente, é associado à criação de empresas e a inovação, para o desenvolvimento de algo novo ou inovar algo que já existe com o objetivo de gerar riqueza ao investidor e à sociedade (FILION, 1999; SHANE; VENKATARAMAN, 2000). O foco do empreendedorismo não está na atividade, mas no indivíduo empreendedor.

Os estudos em administração de empresas têm dado um enfoque muito grande às corporações e grandes companhias. A pequena empresa não é uma grande empresa em miniatura. Ela tem particularidades que devem ser respeitadas. A própria sociedade brasileira tem uma ideia formada de pessoas de sucesso e esta parece estar longe da figura do empresário da pequena organização.

Tanto foram os economistas os primeiros a estudar o empreendedorismo que o vocábulo “entrepreneur”, que vem da língua francesa, foi primeiramente usado com conotação econômica por volta de 1700 com Richard Cantillon.

O mais antigo uso do termo foi detectado no século XII e estava ligado a pessoas que incentivavam brigas, somente mais tarde, no século XVII, era usado para designar indivíduos que se engajavam em expedições militares. No entanto, apesar dos economistas, terem sido os primeiros a destacar a importância do empreendedor para a sociedade em seu papel de potencial gerador de desenvolvimento econômico, têm pouco contribuído para a elucidação dos fenômenos que envolvem este campo do saber ainda em construção.

Os empreendedores são classificados como empreendedores nascentes que caracterizam proprietários de atividade econômica acima de três meses, mas que ainda não pagaram salários, pró-labore ou qualquer forma de remuneração; empreendedores novos que são proprietários, com negócio acima de três meses e abaixo de 3,5 anos que realizaram algum tipo de remuneração. A partir dessa classificação, os nascentes e os novos empreendedores são considerados empreendedores iniciais e por sua vez, os empreendedores estabelecidos são os proprietários que administram um negócio consolidado (acima de 3,5 anos de existência) e que realizaram pagamento de qualquer tipo de remuneração (GEM BRASIL, 2013).

Dornelas (2001) considera os dias atuais como sendo a “era do empreendedorismo”, pois os profissionais estão reduzindo barreiras, gerando empregos, quebrando paradigmas e oportunizando o desenvolvimento econômico da sociedade.

Conforme o SEBRAE (2017), o empreendedorismo é tratado como um fenômeno associado à criação de um negócio, com o propósito de explorar uma

oportunidade, e que envolve algum grau de risco e retorno. Quanto maior o grau de ineditismo dos produtos e serviços oferecidos pelo empreendimento, e quanto maior é a aceitação dos mesmos pelo mercado, maiores tendem a ser as chances de expansão dos empreendimentos, do emprego e da renda. Ainda, segundo a Teoria do Desenvolvimento Econômico de SCHUMPETER (1911), o empreendedor é um dos principais agentes de transformação da economia, pois, com inovações do tipo radical (p.ex. novo produto, novo processo, nova fonte de matéria-prima, novo mercado e/ou nova forma de organização) pode dar início a um amplo processo de desenvolvimento econômico.

Ramos e Ferreira (2003) definem o fenômeno empreendedorismo de maneira a distingui-lo de seu agente (empreendedor) e de seu produto (a empresa), pois esta ligação implicaria em reducionismo. O fenômeno extrapolaria esta relação e, então, pode associar-se a formas de pensamento e culturas.

Em quase todos os países, a maior parte dos empreendedores encontra-se à frente de Pequenos Negócios. De acordo com os dados da OECD, nos 35 países monitorados por aquela instituição, em média, as empresas com até 49 empregados representam 98% das empresas. Além de responsáveis pela maioria esmagadora dos empreendimentos, os Pequenos Negócios costumam ser responsáveis pela maior parte da geração postos de trabalho.

O potencial de geração de postos de trabalho dos Pequenos Negócios será maior quanto maior a taxa de sobrevivência desses empreendimentos. Os estudos e pesquisas já realizados pelo Sebrae mostram que, em geral, a sobrevivência das empresas está associada a um conjunto de fatores, tais como: conjuntura econômica favorável, políticas públicas que criem um ambiente favorável à atividade empreendedora e algumas características pessoais dos indivíduos que tomam a iniciativa de abrir seu próprio negócio. Sem querer esgotar aqui este ponto, entre as principais características pessoais identificadas nestes estudos, verifica-se que, tendem a favorecer a sobrevivência dos negócios:

- Uma maior experiência anterior do empreendedor na atividade;

- Um maior preparo do empreendedor em termos de gestão (p.ex. gestão do fluxo de caixa, gestão dos custos), no planejamento de negócios e perfil inovador;
- Um maior nível de escolaridade do empreendedor;
- Uma maior presença de itens do “Comportamento empreendedor” (conhecimentos, habilidades e atitudes empreendedoras);
- A motivação do empreendedor/negócio “por oportunidade” e não “por necessidade”.

2.2.1 Perfis de Empreendedores

Os sete perfis apresentados abaixo decifram a natureza básica de muitos negócios, bem como as probabilidades de sucesso e as probabilidades de fracasso de uma empresa.

De acordo com Tranjan (2010) são os seguintes:

a) O guerreiro: este tipo de empreendedor é muito apreciado pela sociedade, conhecido como “pau pra toda obra”. Muito combativo, o guerreiro se arma para competir e marcar seu território. Não se importa em passar por cima de valores e princípios para atingir seus objetivos, pois para ele o ambiente de trabalho não é lugar para filosofias e fantasias, para ele negócio é negócio. O tipo de empresa que ele constitui geralmente possui conflitos e crises diários e relacionamentos evasivos.

b) O jogador: para este empreendedor competir não é tudo, o importante é vencer, pois não suporta perder. O jogador cobiça os melhores profissionais dos concorrentes e tenta atraí-los e se puder compra também a empresa rival.

c) O curioso: diferentemente dos dois perfis anteriormente citados, ele não vê o mercado como um lugar ameaçador, mas sim como uma área a ser desbravada, porque sabe que ali mora a oportunidade e seu papel, como empreendedor, é localizá-la.

d) O perito: reconhece possuir competências úteis para o mercado à medida que estudou, pesquisou e preparou-se. Considera o mercado como um lugar que abriga necessidades e seu papel está em fazer a conexão entre elas e as suas

próprias competências e é por isso que valoriza tanto o aprendizado e o conhecimento no ambiente de trabalho.

e) O artista: para ele o mercado é uma tela em branco, tudo está para ser feito, sendo o trabalho uma forma de expressar a arte e, portanto, uma forma também de auto-expressão. Na sua concepção o cliente é alguém que precisa ser encantado todos os dias, onde o mercado funciona como uma fonte de inspiração para o mesmo utilizar a imaginação e assim visualizar as oportunidades.

f) O solidário: para este tipo de empreendedor o mercado é o local ideal para prestar ajuda e serviços de solidariedade. Procura ganhar dinheiro enquanto faz o bem, colocando a ética e a integridade acima de tudo, reconhecendo a importância do lucro, mas não se esquecendo dos valores. Forma uma equipe comprometida com valores essenciais do trabalho e da vida e tem uma relação de transparência e fidelidade com os clientes, fornecedores e investidores.

g) O cultivador: ele compreende que faz parte de uma obra maior e acredita que só está no mundo para fazer alguma diferença, sendo sua motivação primeiro plantar para depois colher. Para o cultivador, empreendimentos, negócios e trabalho foram feitos para unir os seres humanos em prol de um mundo melhor. Jamais coloca o lucro antes das questões humanitárias, possuindo ampla consciência do que seja um negócio e da importância desse negócio diante dos interesses coletivos.

Negócios empreendidos por guerreiros e jogadores geralmente sofrem com problemas ocasionados pela falta de confiança entre os funcionários e baixo nível de compromisso, motivação e desempenho, além de guerreiros atrair guerreiros e jogadores atrair jogadores, o que os tornam vítimas de suas próprias crenças.

Os empreendedores curiosos, peritos e artistas valorizam a curiosidade, a criatividade e o conhecimento, disseminando nas empresas comprometimento com os propósitos e confiança nas relações. Os empreendedores que apresentam o perfil solidário e o perfil cultivador são empreendedores especiais que entendem que a função de empreender está ligada diretamente à função de somar coisas novas à humanidade.

2.2.2 Plano de Negócios

Sendo o principal método utilizado para se viabilizar um empreendimento:

“O plano é formalizado de idéias, da oportunidade, do conceito, dos riscos, das experiências similares, das medidas para minimizá-los, das respostas aos pré- requisitos, da estratégia competitiva, bem como do plano de marketing, de vendas, operacional e financeiro para viabilizar o negócio” (Degen, 1989, p.177).

Já para Salim, Hochman, Ramal e Ramal (2005) o plano de negócios é um documento que contém a caracterização do negócio, sua forma de operar, suas estratégias, seu plano para conquistar uma fatia do mercado e as projeções de despesas, receitas e resultados financeiros.

Dornelas (2005) corrobora afirmando que um bom plano de negócios deve mostrar claramente a competência da equipe, o potencial do mercado-alvo e uma ideia realmente inovadora; culminando em um negócio economicamente viável, com projeções financeiras realistas.

Quanto a sua importância Dornelas (2005) vê o plano de negócio como um cartão de visitas, pois segundo ele os planos de negócios geralmente são escritos como parte dos requisitos de aprovação de um empréstimo, ingresso em uma incubadora de empresas, solicitação de bolsas ou recursos financeiros de órgãos governamentais.

Degen (1989) divide sua importância para duas classes distintas, porém igualmente interessadas:

a) O futuro empreendedor: o plano de negócio representa uma oportunidade única para o futuro empreendedor pensar e analisar todas as facetas do novo negócio, sem deixar que nenhuma seja deixada de lado;

b) Os investidores: o plano de negócio é uma peça fundamental, requerida por potenciais investidores para avaliarem o novo empreendimento e tomarem a decisão de participar.

TABELA 1 – MODELO DE PLANO DE NEGÓCIOS

I.	Página Introdutória
a.	Nome e endereço da empresa
b.	Nomes e endereços dos diretores
c.	Natureza do negócio
d.	Declaração do financiamento necessário
e.	Declaração do caráter confidencial do relatório
II.	Resumo Executivo – De três a quatro páginas sintetizando o plano de negócio com
III.	Análise Ambiental e Industrial
a.	Perspectiva e tendências futuras
b.	Análise dos concorrentes
c.	Segmentação de mercado
d.	Previsões do setor
IV.	Descrição do Empreendimento
a.	Produto(s)
b.	Serviço(s)
c.	Dimensões do negócio
d.	Equipamento pessoal do escritório
e.	Histórico dos empreendedores
V.	Plano de Produção
a.	Processo de fabricação (quantia subcontratada)
b.	Planta física
c.	Maquinário e equipamento
d.	Nomes de fornecedores de matérias primas
VI.	Plano de Marketing
a.	Preços
b.	Distribuição
c.	Promoção
d.	Previsões dos produtos
e.	Controles
VII.	Plano Organizacional
a.	Forma de propriedade
b.	Identificação de sócios e principais acionistas
c.	Autoridade dos diretores
d.	Histórico da equipe administrativa
e.	Funções e responsabilidades dos membros da organização
VIII.	Avaliação de Riscos
a.	Avaliação dos pontos fracos do negócio
b.	Novas tecnologias
c.	Planos contingentes
IX.	Plano Financeiro
a.	Demonstrativo de resultados pro forma
b.	Projeções de fluxo de caixa
c.	Balanço patrimonial pro forma
d.	Análise do ponto de equilíbrio
e.	Origens e aplicações de recursos
X.	Apêndice
a.	Cartas
b.	Dados de pesquisas de mercado
c.	Leasing ou contratos
d.	Lista de preções de fornecedores

FONTE: Adaptação Hisrich e Peters (2004).

2.3 CONTROLADORIA

A Controladoria pode ser conceituada como um órgão responsável pela consolidação de todas as informações relacionadas às atividades da empresa, que

dão suporte aos gestores nas tomadas de decisões. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p.5) entendem a “Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis”. Para Mossimann, Alves e Fisch (1993 apud FIGUEIREDO e CAGGIANO, 2008, p.10), “a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica”, podendo ser visualizada como órgão administrativo ou como uma área do conhecimento humano extraída de outras ciências.

A controladoria exerce várias funções dentro da organização. Kanitz (1977 Apud OLIVEIRA, PEREZ JR. e SILVA, 2011, p.9) enumera algumas delas: “informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento, acompanhamento”. Figueiredo e Caggiano (2008, p.11) destacam “planejamento, controle, informação, contabilidade e outras como: administrar e supervisionar as atividades que impactam o desempenho empresarial”. Observa-se que para realizar tais funções é fundamental a presença de profissionais qualificados tecnicamente. Além de outros conhecimentos necessários para entender o comportamento das pessoas com quem se relacionam.

Nascimento e Reginato (2010, p.125), relata que em relação ao ramo do conhecimento, a controladoria busca entender a complexidade do processo decisório, as razões e características dos gestores na tomada de decisões. Já no campo administrativo, trabalha em conjunto com os demais setores, na busca de satisfazer as necessidades de seus clientes internos. Diante de todas essas considerações, fica evidente a importância que tem a controladoria para as pessoas que conduzem os negócios. Independente de ser estruturada como um departamento formal ou não, pois para isso depende de recursos muitas vezes escassos. O importante é entender que esses conceitos podem fazer a diferença em um ambiente cada vez mais competitivo.

A importância da controladoria nas empresas vem crescendo nos últimos anos. O mercado deixou de buscar e contratar profissionais que se limitavam a transcrever informações e passou a procurar profissionais mais dinâmicos, capazes de gerar informações úteis e relevantes para ampliar o suporte à tomada de decisões empresariais (Santos et al., 2005). Da mesma forma, a área da

controladoria passou por diversas mudanças nos últimos anos. Evoluiu da contabilidade de custos para a contabilidade gerencial e, por fim, para a gestão estratégica de custos. Desse modo, a controladoria possibilita que a administração adapte as empresas frente às mudanças do ambiente, por meio do processo de planejamento (Bencová & Kalavská, 2009).

No ambiente moderno dos negócios, a contabilidade gerencial, que toma por base um modelo exclusivamente financeiro, não possibilita o suporte adequado à gestão da empresa no que tange à tomada de decisões. Para tanto, o modelo financeiro necessita incorporar novas dimensões, provindas da controladoria, pois, quando trabalham juntos formam um quadro geral de avaliação do desempenho, que não dá apenas explicações referentes ao estado atual da empresa, mas, sim, permite projeções, bem como simulações dos cenários futuros (Martin, 2002). Nesse sentido, Oro et al. (2013) salientam que a partir do momento que a contabilidade se adapta a esse novo ambiente é que evolui para o conceito denominado controladoria.

De acordo com Borinelli (2006, p. 105), “controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. Destaca, ainda, que a controladoria é responsável pelo controle do processo de gestão, geração e até mesmo pelo fornecimento de informações operacionais, econômicas, financeiras e patrimoniais, para a tomada de decisões. Como missão, a controladoria busca dar suporte à gestão das empresas, com vistas a assegurar que essa atinja os objetivos, ou seja, busca otimizar os resultados econômicos, interagindo com as demais áreas.

Desse modo, a controladoria tem como objetivos: promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômica e promover a integração das áreas das empresas (Borges, Parisi, & Gil, 2005). Nesse sentido, a controladoria detém informações em âmbito global das empresas e contribui na identificação e monitoramento dos riscos. Além disso, visa a proporcionar aos gestores instrumentos que permitem uma visão geral das aplicações de recursos, com o intuito de verificar como as metas serão alcançadas e, assim, tomar decisões (Guimarães, Parisi, Pereira, & Weffort, 2009). No entanto, a controladoria é uma

área de estudos que carece de definições claras, bem como de conceituações, essas que incluem um conjunto básico de funções.

Nesse sentido, o desenvolvimento da controladoria aconteceu a partir dos preceitos da contabilidade, visando a uma ampla função de suporte internacional, controle interno, planejamento tributário, participação na elaboração do orçamento. Passa, dessa forma, a atuar também na formulação de estratégias. Deixa de ser apenas o *controller* um profissional compilador de dados, para ser um gestor da informação voltado ao alinhamento estratégico das empresas (Lunkes, Gasparetto, & Schnorrenberger, 2010; Lunkes, Machada, Rosa, & Telles, 2011).

Segundo Oro et al. (2013), a controladoria é uma unidade administrativa que possui a missão de apoiar o processo de gestão da empresa. Para cumprir suas atribuições utiliza-se de diversas áreas do conhecimento humano. Desse modo, a empresa deverá contar com um profissional com habilidades e competências, para gerenciar a informação, de forma a responder aos desafios da organização.

A controladoria é responsável por estabelecer a base teórica e conceitual necessária para a construção, bem como para a manutenção dos sistemas de informações e modelo de gestão econômica, que atenda adequadamente às necessidades de informação dos administradores das empresas e, ainda, que auxilie no processo de tomada de decisão (Amaral & Rodrigues, 2006).

Frente às constantes mudanças na economia mundial, o mercado exerce maior influência, com consequências para as empresas, essas que necessitam passar por processos de adaptação nos seus sistemas de informação com vistas à manutenção da competitividade. Diante disso, a controladoria busca coordenar os sistemas de gestão e atuar nos pontos vitais das empresas (Richartz, Krüger, Lunkes, & Borgert, 2012). Contudo, a ascensão da controladoria resultou na busca por profissionais qualificados e que atendam ao perfil que é requisitado pelo mercado de trabalho. Diante disso, os cursos de pós-graduação passaram a ser mais procurados, com o intuito de desenvolver habilidades e competências necessárias para o desempenho da função de *controller*, essa que se baseia em diversificadas áreas do conhecimento.

2.3.1 Funções, Habilidades e Competências do *Controller*

A definição das funções do *Controller* é considerada um dos pontos fundamentais nos estudos relacionados à controladoria. Nesse sentido, as funções têm por objetivo orientar a atuação de determinada área do conhecimento. Contudo, há dificuldades nesse aspecto, em decorrência dos conceitos voltados ao tema, que por vezes são confusos e contraditórios na literatura (Lunkes et al., 2011; Lunkes et al. 2013).

De acordo com Granlund e Taipaleenmaki (2005), a administração espera que os *controllers* desenvolvam ativamente os processos de finanças, controle e sistemas de informações das empresas. Nesse sentido, as funções do *controller* podem variar de acordo com o tamanho da empresa e a quantidade de gestores nessa mesma função. Quanto menos gestores, mais funções o mesmo terá (Duque, 2011). Da mesma forma, Guimarães et al. (2009) e Oro et al. (2013) salientam que se deve levar em consideração que a função do *controller* pode mudar de uma empresa para a outra, de acordo com o porte empresarial e estrutura organizacional. Sendo assim, os profissionais de controladoria que desejam se adequar ao perfil a que as empresas esperam, para aumentar seu potencial e desempenho, devem focar na multidisciplinaridade.

O *controller* deve exercer as funções de planejamento, controle, orçamento, custos, análise financeira e contábil, saber trabalhar em equipe, ter liderança e visão global, ser proativo, ter visão empresarial e boa comunicação para melhorar o desempenho do próprio profissional de controladoria (Duque, 2011). Os *controllers* são responsáveis por uma ampla gama de funções e sua experiência crescente pode alargar as tarefas que lhe são atribuídas. Para tanto, a natureza das tarefas do *controller* torna claro que suas interações com a área gerencial desempenham papel importante na análise das empresas (Weber, 2011).

Da mesma forma, Dal Vesco et al. (2014) salientam que, dentre outras funções, esse profissional é responsável por coordenar pessoas para o alcance dos objetivos, ou seja, pela liderança. Para tanto, é o *controller* que deve motivar os demais colaboradores e orientá-los para o melhor caminho, para que se sintam

satisfeitos, acompanhar e supervisionar os setores, desempenhar funções técnicas, operacionais e gerenciais. Além disso, os autores ressaltam que não basta apenas planejar e executar, é preciso controlar os processos de forma sutil, para que os objetivos sejam alcançados. Assim, cabe aos *controllers* o papel de orientar os gestores para a tomada de decisão (Dal Vesco et al., 2014). Lunkes et al. (2009) destacam que a controladoria exerce um papel central no processo de gestão e uma ampla função para o suporte informacional, planejamento tributário, controle interno, elaboração do orçamento, formulação das estratégias.

Dessa forma, o *controller* passa a ser o responsável por esse processo. São três as abordagens relacionadas às funções básicas da controladoria: gestão operacional que envolve o planejamento, elaboração de relatórios e interpretação, avaliação e deliberação, administração de impostos, elaboração de relatórios e órgãos reguladores e públicos, proteção do patrimônio, e, avaliações da economia política. A segunda abordagem refere-se à gestão econômica. Tem por função subsidiar o processo de gestão, apoiar a avaliação de desempenho e a avaliação de resultado, gerir o sistema de informações, atender aos agentes de mercado. Além disso, os *controllers* que atuam na gestão estratégica têm a função de planejamento, sistema de informações, controle, gestão de pessoas e organizacional (Lunkes et al., 2009).

No que diz respeito às funções empíricas do *controller*, destaca-se a contábil, de controle, administração de impostos, interpretação e elaboração de relatórios, planejamento e controle interno. Já em relação às funções consolidadas, o *controller* é responsável pelo planejamento, controle, área contábil e elaboração de relatórios e sua devida interpretação. Por fim, as funções abordadas na literatura abrangem o controle, planejamento, sistema de informações contábil e elaboração e interpretação de relatórios (Lunkes et al., 2013).

Diante das funções supracitadas, destaca-se que são diversas as habilidades, competências e motivações dos *controllers* frente às empresas. Desse modo, em relação às habilidades denota-se que, conforme as pessoas sobem de cargo em uma organização, as necessidades também acabam sendo outras e, conseqüentemente, as habilidades se alteram. Para tanto, é preciso uma grande

habilidade técnica, principalmente no início de carreira dos *controllers* (Duque, 2011).

Nesse sentido, as empresas contemporâneas têm experimentado pressões competitivas. São forçadas a criar mecanismos para se diferenciar e incrementar a competitividade. Diante disso, a controladoria passa a exercer um papel fundamental nesse processo de gestão, visto que possui como funções dar suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração de orçamentos, participação na formulação de estratégias. Assim, para que o *controller* consiga atender às suas demandas, necessita contar com um conjunto de competências técnicas e pessoais (Machado et al., 2010).

As competências do *controller* são consideradas um dos pontos fundamentais para qualquer estudo na área de controladoria. Contudo, tem-se encontrado dificuldades para identificar um conjunto básico de competências pessoais e profissionais na literatura (Machado et al., 2010). Em relação à competência, Duque (2011) salienta que a palavra tem origem do latim *competentia* e refere-se ao indivíduo que é capaz de analisar e resolver determinado assunto, com capacidade, habilidade, aptidão e, ainda, idoneidade. Exige-se um conjunto de competências do profissional que atua na controladoria, para que consiga atender às demandas (Oro et al., 2013).

De acordo com Simãozinho (2012), os profissionais de controladoria passaram a ter um papel essencial na gestão dos negócios das empresas, visto que essa área requer inovações em suas práticas. Isso tendo em vista um melhor desenvolvimento da sua capacidade de gerenciar as informações estratégicas e operacionais, e, assim, contribuir para a competitividade das empresas e apoiar a tomada de decisão das partes interessadas. O autor ainda destaca que os *controllers* são responsáveis por prover informações que suportem a tomada de decisão, pelo planejamento, bem como pela avaliação do desempenho econômico financeiro e operacional e, ainda, serve como base para a avaliação e compensação dos gestores.

Sistemas de controle gerencial são amplamente utilizados nas empresas, com o objetivo de assegurar que o comportamento e as decisões dos subordinados

tenham congruência com os objetivos e as estratégias organizacionais da empresa (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). No mesmo sentido, Flamholtz (1979) afirma que o controle gerencial pode ser visto como sendo o processo de influenciar o comportamento dos membros da organização, aumentando a probabilidade das pessoas se comportarem de modo a alcançar os objetivos da organização. Nessa abordagem, a motivação dos indivíduos ou grupos é o elemento-chave, não se tratando de controlar o comportamento das pessoas de maneira predeterminada, mas influenciá-las a agirem de forma consistente com os objetivos da organização.

Uma importante ferramenta de controle gerencial que cumpre um papel motivacional de induzir o comportamento dos gestores em direção aos objetivos organizacionais garantindo um determinado nível de desempenho são os sistemas de incentivo gerencial (MERCHANT e VAN DER STEDE, 2003; BAILEY, BROWN, COCCO, 1998). Para Bonner e Sprinkle (2002), especificamente, os incentivos monetários provocariam um aumento do esforço gerencial, que, por sua vez, afetaria positivamente o desempenho organizacional. Sistemas de incentivos gerenciais teriam, portanto, o efeito potencial de alinhar os interesses de agentes com aversão ao risco e ao esforço com aqueles dos acionistas (INDJEJIKIAN e NANDA, 1999).

No entanto, ao invés de motivar os gerentes a contribuir para a consecução dos objetivos da empresa, e desta forma aumentar o desempenho organizacional e a renda variável do empregado, o sistema de controle gerencial também pode induzir comportamentos antiéticos (LANGEVIN e MENDOZA, 2013). Em particular, a criação de folga orçamentária (Dunk, 1993; Merchant, 1985; Onsi, 1973; Schiff e Lewin, 1970) e a manipulação de dados (BITNER e DOLAN, 1998; DEFON e PARK, 1997; MERCHANT, 1989; MERCHANT, 1990; MERCHANT e ROCKNESS, 1994; UMAPATHY, 1987).

Merchant (1985), Moene (1986), Waller (1988), Dunk e Perera, (1997) e Lima (2008), definem folga orçamentária como a diferença entre o montante orçado e o valor realmente necessário que satisfaça as necessidades previstas, ou seja, representando a folga como o excesso de recursos solicitados para executar uma tarefa. Com base nisso, pode-se entender a folga orçamentária como uma subestimação intencional de capacidades produtivas e superestimação de gastos

em um orçamento (DUNK e PERERA, 1997; LIBBY, 2003; ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2006).

O segundo tipo de comportamento antiético examinado pelos pesquisadores é a manipulação de dados. Os Sistemas de controle gerencial incluem mecanismos de medição de desempenho, que as organizações utilizam, durante o ano, para verificar se resultados estão alinhados com os objetivos e, no final do ano, para avaliar o desempenho dos gestores. Durante estas etapas da avaliação de desempenho, os gestores podem tentar passar uma auto-imagem favorável, diferente da real, para tanto estão propensos a manipulação dos indicadores de desempenho (MERCHANT e VAN DER STEDE, 2007).

A Manipulação de dados pode ser observada em duas formas básicas: falsificação e gerenciamento de dados. Falsificação envolve a comunicação de dados errôneos, gerenciamento de resultados, por sua vez, pode ser definido como qualquer ação por parte da gestão que afeta o rendimento declarado e que não representa a verdadeira situação econômica da organização e pode, a longo prazo, ser prejudicial (MERCHANT e ROCKNESS, 1994).

Para Ackroyd e Thompson (1999) os comportamentos antiéticos não podem ser combatidos, pelo menos pelas formas tradicionais de coerção e incentivos forçados. No entanto, ao longo da última década, alguns pesquisadores de controle gerencial começaram a usar os conhecimentos fornecidos pelas pesquisas realizadas no âmbito da justiça organizacional e (Cohen-Charash e Spector, 2001; Colquitt, Conlon, e Wesson, 2001) identificaram que estes comportamentos antiéticos podem ser reduzidos quando o sistema de controle gerencial é percebido como sendo justo (LITTLE, MAGNER, e WELKER, 2002; STALEY e MAGNER, 2007; WENTZEL, 2004). Portanto a questão que orienta este estudo é: A percepção de justiça organizacional nos sistemas de controle gerencial ajuda a reduzir comportamentos antiéticos?. Consequentemente seu objetivo é verificar ou como a percepção de justiça organizacional nos sistemas de controle gerencial ajuda a reduzir comportamentos antiéticos.

As pesquisas que tratam da justiça organizacional, no Brasil, são extremamente esparsas, portanto sendo imperativo o desenvolvimento deste campo

de pesquisa principalmente por sua utilidade potencial para a melhoria das relações entre trabalhadores e organizações (ASSMAR, FERREIRA e SOUTO, 2005). Além de que nenhum estudo procurou identificar como reduzir a manipulação de dados.

No entanto, estudos sugerem que a justiça percebida em sistema de controle gerencial (SCG) afeta significativamente o comportamento de gerentes e podem reduzir a propensão para a manipulação de dados LITTLE, MAGNER, e WELKER, (2002); WENTZEL (2004), STALEY e MAGNER (2007). Portanto, mais pesquisas são necessárias a fim de melhorar o conhecimento de como a justiça organizacional percebida em SCG podem reduzir comportamentos antiéticos. Mais especificamente, estes dois aspectos devem ser mais bem explorados, pois estes comportamentos distorcem os processos de medição de planejamento e desempenho, e direcionam o funcionário a tomar decisões que são contrárias ao interesse da organização, além de gerar custos inúteis nas formas de recompensas injustificáveis, prejudicando a organização (LANGEVIN e MENDOZA, 2013). Diante do exposto, esta pesquisa contribui para a academia, assim como é relevante para as organizações e profissionais

Além disso, o *controller* deve conhecer de forma ampla as atividades das empresas, de modo que consiga visualizar o desempenho e efetuar previsões futuras. Denota-se, então, que o *controller* não é responsável por uma área, mas sim possui a função de verificar as informações das empresas para os gestores tomarem as melhores decisões (Richartz et al., 2012).

3 METODOLOGIA

Ao longo do tempo a humanidade vem constituindo uma série de informações que pode ser chamada de conhecimento. Ao interagir com diferentes formas de vida na terra foi possível o homem ter formas mais modernas de conhecimento o que possibilitou novas descobertas.

Com relação ao conhecimento científico pode-se dizer que é uma abordagem dos fenômenos através de etapas e configura-se como uma metodologia. Entende-se como metodologia um conjunto de procedimentos cuidadosamente elaborados com o intuito de demonstrar um seguimento lógico. Pode-se dizer ainda que a metodologia tem como objetivo analisar as características e avaliar a capacidade de métodos diversos.

Para realizar uma metodologia é necessário definir o tipo de pesquisa que será utilizada, podendo ser ela descritiva ou experimental. Rudio define a pesquisa descritiva (2002, p.71), “como um fenômeno aonde deseja -se conhecer a sua natureza, sua composição e processos que o constituem ou nele se realizam. ”

Já a pesquisa experimental segundo o mesmo autor (2002, p. 72), “está interessada em verificar a relação de causalidade que se estabelece entre variáveis, isto é, em saber se a variável X (independente) determina a variável Y (dependente).” Em outras palavras é possível dizer que esse tipo de pesquisa estuda os fenômenos e as suas causas.

Ao realizar-se uma pesquisa é necessário definir se está é qualitativa ou quantitativa. A pesquisa quantitativa analisa os dados apresentados por métodos estatísticos e portanto é mais objetiva.

Quando é definido que uma pesquisa é qualitativa é possível dizer que ela aborda as experiências vividas entre as pessoas e não contextos especializados.

“Os pesquisadores qualitativos estão interessados em ter acesso a experiências, interações e documentos em seu contexto natural, e de uma forma que

de espaço as suas particularidades e aos materiais nos quais são estudados.” (FLICK; UWE, 2009, p.8)

Para esse trabalho foi utilizado como metodologia, a pesquisa científica descritiva, quantitativa e documental.

Em outras palavras ao descrever esse trabalho como uma pesquisa científica afirma –se que o mesmo trata-se de um estudo com o intuito investigativo. Nesse caso ele também é classificado como quantitativo pois como dito anteriormente procura-se basear em dados estatísticos. A mesma é também documental pois utiliza-se de documentos e informações disponibilizadas por autores autênticos ou órgãos especializados.

Para desenvolver essa pesquisa foi utilizado o levantamento de artigo científicos e estudo bibliográfico de obras que foram escritas por diversos autores.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nessa seção de apresentação e análise dos dados, primeiramente serão tratados os conceitos que fundamentaram a interpretação e análise da controladoria da empresa analisada, dessa forma segregados em profissional de controladoria e instrumentos que utilizam ou áreas e atividades que estão relacionadas a sua atividade. Sendo assim segregados em três partes:

1. Profissional de Controladoria
2. Instrumentos de Gestão
3. Análise da Empresa

4.1 PROFISSIONAL DE CONTROLADORIA

O *Controller* ou Controlador é o profissional que reúne todas as características para realizar as funções da Controladoria, independente de sua formação acadêmica, desde que possua os atributos necessários. Figueiredo e Caggiano (2008, p.13) elencam os requisitos: “bom conhecimento do ramo de atividade; conhecimento da história da empresa; habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos e habilidade de bem expressar oralmente e por escrito”. E, Nascimento e Reginato (2010, p.142) destacam os principais atributos: “capacidade de liderança, ética profissional, capacidade de comunicação e poder de síntese, inclinação para a cooperação e disponibilização, imparcialidade, ponderação e discrição, visão sistêmica, capacidade de persuasão, visão crítica e consciência de suas próprias limitações”. Para alcançar os objetivos da controladoria satisfatoriamente, o *controller* precisa reunir todas as qualificações técnicas e habilidades pessoais, relacionadas acima, e coloca-las à disposição do grupo o qual faz parte, consciente de suas limitações hierárquica, sabendo que não lhe compete tomar decisões e sim municiar os gestores e seus parceiros com todas as informações cabíveis.

4.2 INSTRUMENTOS DE GESTÃO

Devido à variedade e a complexidade do assunto em questão, o estudo abordará o sistema de informação contábil-gerencial, destacando: orçamento, custos e contabilidade, por entender que as informações contidas em tais instrumentos de gestão atendem as necessidades da maioria das micro e pequenas empresas.

4.2.1 Orçamento

A elaboração do orçamento é fundamental para que os objetivos da empresa sejam alcançados da melhor maneira possível. Figueiredo e Caggiano (2008, p.20) afirmam que: “o orçamento é um instrumento direcional que visa orientar a administração em termos de datas e unidades monetárias para atingir os objetivos empresariais que são: o planejamento, a coordenação e o controle que concentram esforços para: orientar a execução das atividades; possibilitar a coordenação dos esforços das áreas que compõe a empresa; otimizar o resultado global da empresa; reduzir o s riscos operacionais e facilitar a identificação das causas dos desvios entre o planejado e o realizado”.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p.239) dizem que “o papel do orçamento esta relacionado às funções administrativas, dentre elas: planejamento, organização e controle”. Dizem ainda que (p.240), “a elaboração do orçamento é tarefa de toda a organização. Cada área Fernandes, A.A e Galvão, P.R. A Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas 11 é responsável por alcançar as metas pré-determinadas”. E, Nascimento e Reginato (2010, p.142) destacam que “o orçamento é um importante direcionador para a gestão empresarial acompanhar o volume de receitas, custos, despesas, investimentos e que pode ser comparado a uma bússola que orienta os gestores para alcançar o resultado desejado”. Para Passarelli e Bomfim (2004, p.123) “é o controle orçamentário que oferece sentido e utilidade administrativa ao orçamento que, sem ele não passaria de um simples exercício financeiro e contábil de limitada valia gerencial”. O controle orçamentário consiste na comparação entre os resultados orçados e os resultados

reais, com o propósito de apurar e analisar as variações, no sentido de adotar medidas complementares, corretivas ou compensatórias, se possível.

4.2.2 Custos

Dentro de um contexto de livre concorrência, onde os preços de vendas são determinados pelo mercado, de maneira geral, a apuração correta dos custos torna-se imperativo no meio empresarial. Figueiredo e Caggiano (2008, p.21) definem os custos como “medidas monetárias dos sacrifícios que a organização precisa arcar para alcançar seus objetivos, que desempenham importante papel nas decisões gerenciais e são problemas fundamentais para os contadores”. “Orçamento é a principal ferramenta da Controladoria para suprir os gestores com informações acerca de eventuais desvios entre os resultados esperados e os alcançados”. Relatam também, que “os custos variam entre os materiais em estoque, os consumidos na produção, mão de obra direta e indireta, entre outros fatores da produção”.

Estão presente na demonstração de resultado como custos dos produtos vendidos e também no ativo da empresa, mais especificamente, nos estoques. De acordo com Perez Jr., Oliveira e Costa (2011, p.27) “os métodos de avaliação de estoques objetivam, exclusivamente, separar o custo dos materiais, mercadorias e produtos entre o que foi consumido ou vendido e o que permaneceu em estoque”. Os métodos de avaliação de estoques mais utilizados no Brasil são: custo médio ponderado móvel e fixo; PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai); UEPS (último que entra, primeiro que sai); custo específico; método de varejo. A complexidade da apuração dos custos depende do porte e das atividades de cada empresa. Na indústria o processo é mais longo, devido às várias etapas de fabricação. Deve-se considerar toda estrutura de gastos diretos e indiretos, fixos e variáveis, necessários para deixar o produto disponível para venda.

Dentre eles estão, a mão de obra empregada e os encargos sociais, os tributos, a depreciação dos ativos utilizados na manutenção do negócio, entre outros. No comércio, o principal é o custo de aquisição das mercadorias para

revenda. Enquanto que na prestação de serviços, destacam-se as horas de trabalho e seus respectivos encargos sociais e também os gastos com deslocamentos de pessoal. Os custos impactam diretamente os preços de venda, e conseqüentemente, a lucratividade da empresa. Por isso, quando bem dimensionados podem determinar a sobrevivência e longevidade da entidade. “As informações de custos, além de exprimir, em termos monetários, as mudanças patrimoniais de ordem econômico-financeiras, também auxiliam na avaliação das alternativas de curso de ação” (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2008, p.21). A relação custo/volume/lucro, margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança e grau de alavancagem, entre outras ferramentas da gestão estratégica de custos contribui para decisões de planejamento, decisões de controle, mensuração de lucros e informação aos empregados. Daí, a importância da controladoria na gestão de custos, pois, é responsável por prever, acompanhar, analisar e corrigir as distorções, de acordo com os objetivos estabelecidos pela empresa.

4.2.3 Contabilidade

A contabilidade pela necessidade de observar os princípios e normas contábeis estabelecidas pela lei constitui-se num instrumento extremamente confiável. Szuster et al (2013, p.15) definem “A Contabilidade é a ciência social que tem por objetivo medir, para poder informar, os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades”. Dizem ainda, que é “o processo cujas metas são registrar, resumir, classificar e comunicar as informações financeiras na forma de Demonstrações Contábeis”.

Nascimento e Reginato (2010, p.135) argumentam que “o controle contábil é o principal banco de dados da empresa”. Por meio dele a Controladoria dá suporte ao processo decisório no momento da elaboração do plano de negócios, sua execução e controle. Se o controle for deficiente, as decisões serão menos técnicas e, portanto, propensas a produzirem resultados indesejáveis. Fernandes, A.A e Galvão, P.R. A Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas 13 Figueiredo e Caggiano (2008, p.22) esclarecem que “é tarefa dos contadores transformar dados em informações, pois dados são simplesmente um

conjunto de fatos expressos como símbolos ou caracteres, incapazes de influenciar decisões, até serem transformados em informações”.

Nilton Canno (1989 apud FIGUEIREDO e CAGGIANO, 2008, p.23), pronunciando-se sobre o assunto, afirma que “a informação é o componente básico das decisões, e a Contabilidade é um sistema de informações de base financeira, que possibilita aos usuários alocações mais eficientes de recursos”. Sob a responsabilidade técnica de um contador, independente de ser terceirizada ou não, a Contabilidade é totalmente dependente dos dados gerados pela empresa. Os controles internos quanto mais expressarem a realidade dos fatos mais confiáveis serão as informações contidas nas demonstrações financeiras produzidas pela contabilidade e, portanto, maior possibilidade de acertos nas decisões tomadas por seus usuários. No universo das micro e pequenas empresas, as principais demonstrações financeiras são: Balanço patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) ou DLPA (Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e Notas Explicativas.

4.2.4. Viabilidade e Custo Benefício da Controladoria

Viabilidade da Controladoria nas MPEs Nas microempresas, em geral, não existe separação entre os níveis hierárquicos, há um contato direto entre o gestor e os empregados. Já nas pequenas empresas é comum a figura de pelo menos um intermediário que se relacione com ambos, geralmente, sem visão estratégica do negócio. Por isso, a dificuldade de se pensar na controladoria como órgão responsável pela consolidação das informações da empresa, por entenderem que não seja algo relevante.

Embora bem aceita nas empresas de médio e grande porte, a controladoria como ferramenta de gestão encontra resistência entre as MPEs, devido à necessidade de conhecimentos técnicos e habilidades pessoais na área administrativa. No entanto, é possível utilizar os conceitos e funções da controladoria nas MPEs com a ajuda de um profissional que possa desempenhar as funções de

controller. Nas microempresas, e em algumas empresas de pequeno porte com menos recursos financeiros, o gestor pode utilizar-se de um consultor experiente para auxiliá-lo ou aproveitar a experiência do próprio contador, e nas demais, pode-se contratar uma pessoa qualificada para exercer tais funções em tempo integral.

A complexidade dos controles e do planejamento está relacionada ao volume de operações decorrentes das atividades da empresa. Portanto, quanto menor a estrutura, menor a quantidade de transações e menor o trabalho do responsável pela consolidação das informações. Partindo desse princípio, é possível defender a viabilidade da controladoria como ferramenta de gestão para melhorar o desempenho das MPEs, uma vez que a estrutura da controladoria depende do tamanho da empresa. O custo de implantação e manutenção da controladoria pode perfeitamente se adequar a estrutura financeira de cada empresa.

Os honorários do consultor ou salário da pessoa responsável pela função de *controller* dependem da qualificação, da experiência profissional e do volume de trabalho a ser realizado. Pode-se considerar também, a possibilidade de adquirir um sistema integrado de informação, capaz de proporcionar agilidade e confiabilidade nas informações processadas, se houver necessidade e recursos disponíveis. Outros gastos podem surgir no momento da implantação, dependendo das especificidades de cada empresa, porém, o mais importante é o capital intelectual capaz de contribuir para solução dos problemas relacionados à gestão.

Quanto aos benefícios podemos citar os ganhos com a redução de desperdícios, melhoria na rentabilidade, avaliação correta do patrimônio, diminuição de riscos, formação de preços adequados, planejamento tributário, entre outros. A empresa passa a ter informações importantes para a tomada de decisões por parte de seus gestores, permitindo a condução dos negócios de maneira racional, aproveitando melhor as oportunidades e resistindo com maior segurança as ameaças provenientes do ambiente externo. Portanto, não deve ser considerado como custo e sim, como um investimento, em virtude do retorno que pode proporcionar ao longo do tempo.

4.3 ESTUDO DE CASO

Fundada em 30/11/2012 a Stylle Uniformes é uma empresa de uniformes empresariais Curitibana, com ampla experiência no ramo, a sua diretora executiva, com mais de 20 anos de expertise no segmento de vestuário, compreende a necessidade de cada setor de uma empresa, seus valores e princípios, e desta forma desenvolve uniformes que agreguem credibilidade para o cliente final. O principal objetivo da marca é confeccionar uniformes para empresas preocupadas com a imagem e o conforto de seus colaboradores.

No mercado de confecção de uniformes empresariais de alto padrão, a Stylle Uniformes se destaca pelo design diferenciado e pela proposta inovadora de consultoria especializada em moda corporativa aliada ao briefing de seus clientes, tendo como resultado um marketing visual de grande relevância.

A consultoria em moda empresarial da Stylle Uniformes segue rigorosamente um projeto de uniformização convergente com a cultura da empresa e com o conceito que se deseja transmitir aos clientes e ao mercado, aliando moda corporativa ao briefing para oferecer um marketing visual de grande relevância.

Tendo em mente a máxima “os colaboradores são a imagem da sua empresa”, a Stylle Uniformes trabalha com consultoria de moda empresarial, tudo evoluiu e com o uniforme não é diferente, percebemos a importância da valorização dos colaboradores como ponto fundamental para o crescimento e desenvolvimento das empresas.

Reconhecendo a importância da divulgação da imagem da empresa, dos valores e princípios em que está embasada, é feito este estudo que projeta nos uniformes a identidade da corporação, pois a competitividade está tão acirrada que o uniforme se torna um diferencial bem importante.

Através do levantamento das necessidades e perfil da empresa, é possível detalhar o briefing para entendimento, conceituação e abrangência do projeto; Criando e desenvolvendo o layout dos modelos, na sequência apresentando a

coleção de uniformização, confeccionando as peças piloto e concluindo com a entrega do e-book.

Outro diferencial da Styllle Uniformes são as palestras oferecidas para os clientes que contratam os serviços de consultoria em moda corporativa. Nestes encontros, são abordadas questões comportamentais e dresscode.

Além de coleções empresariais exclusivas para colaboradores e peças de grife para o público final, a Styllle Uniformes também oferece modelos prontos de uniformes corporativos, que podem ser personalizados com logo.

M I S S Ã O

Soluções personalizadas em moda corporativa, priorizando elegância, qualidade e conforto e fornecendo ferramentas para alta performance pessoal e profissional.

V I S Ã O

Ser reconhecida nos próximos anos como empresa referência no Sul do Brasil em moda corporativa.

V A L O R E S

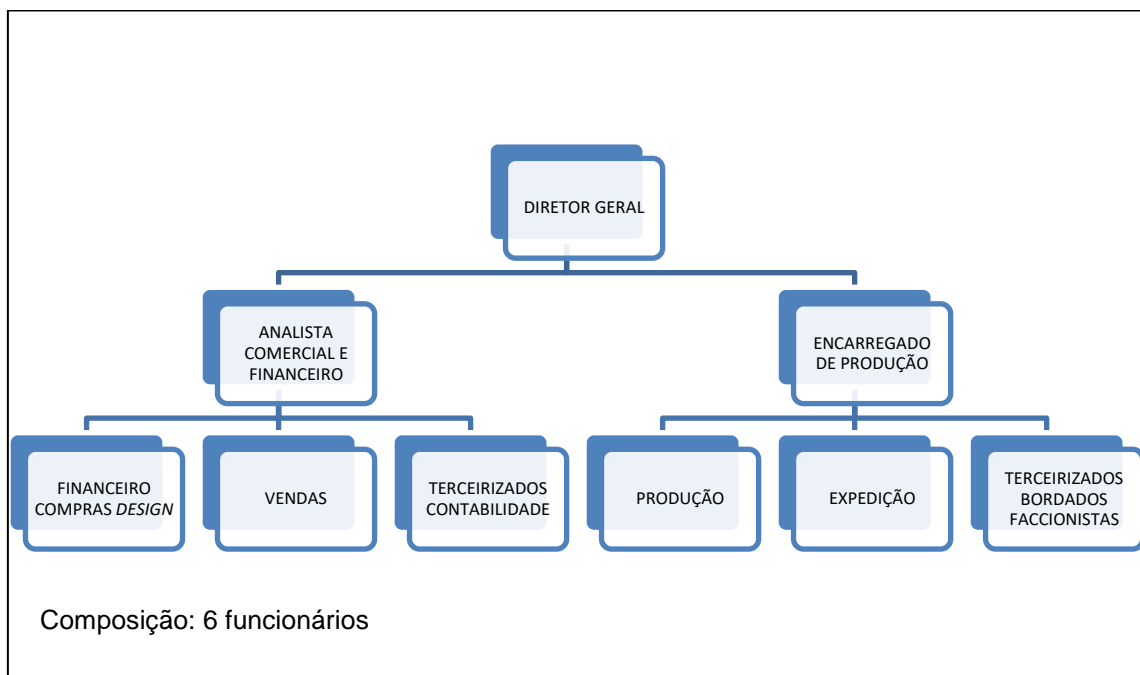
- Qualidade;
- Excelência no atendimento;
- Comprometimento;
- Respeito aos clientes, fornecedores e colaboradores;
- Responsabilidade social.

A implantação da controladoria teve início em janeiro de 2017, com a contratação de um profissional especialista na área, com vasta experiência no mercado. Devido ao aumento significativo no faturamento, os dados existentes não supriam a necessidade da empresa para a tomada de decisões.

O prazo para implantação foi de seis meses, tempo definido para inserção de todos os dados no sistema para elaboração dos relatórios contábeis. Também, ficou estabelecido o calendário de reuniões semanais com o objetivo de avaliar e discutir as informações estratégicas.

O processo iniciou pela perspectiva financeira, com os objetivos principais de aumentar a margem de lucro, tanto em percentual como valores reais e redução de custos. Foram estabelecidas novas metas de vendas, com ênfase em: promover a marca, aumentar a satisfação e a quantidade dos clientes, melhorar os prazos de entrega e fidelizar os clientes.

FIGURA 1 – ORGANOGRAMA ANTERIOR À IMPLANTAÇÃO – 2016.



FONTE: Elaborada pelo autor.

TABELA 2 – MODELO DE PROCESSO DE GESTÃO ANTERIOR À IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA – 2016.

PLANEJAMENTO	Centralizado, devido ao acúmulo de funções, pouca participação dos departamentos nas tomadas de decisões.
CONTROLE	Segmentado, mas sem a atuação efetiva da responsabilidade de cada setor.
INFORMAÇÃO	Interface das informações entre os setores com muitas falhas devido à falta de definições da função que cada um executava.

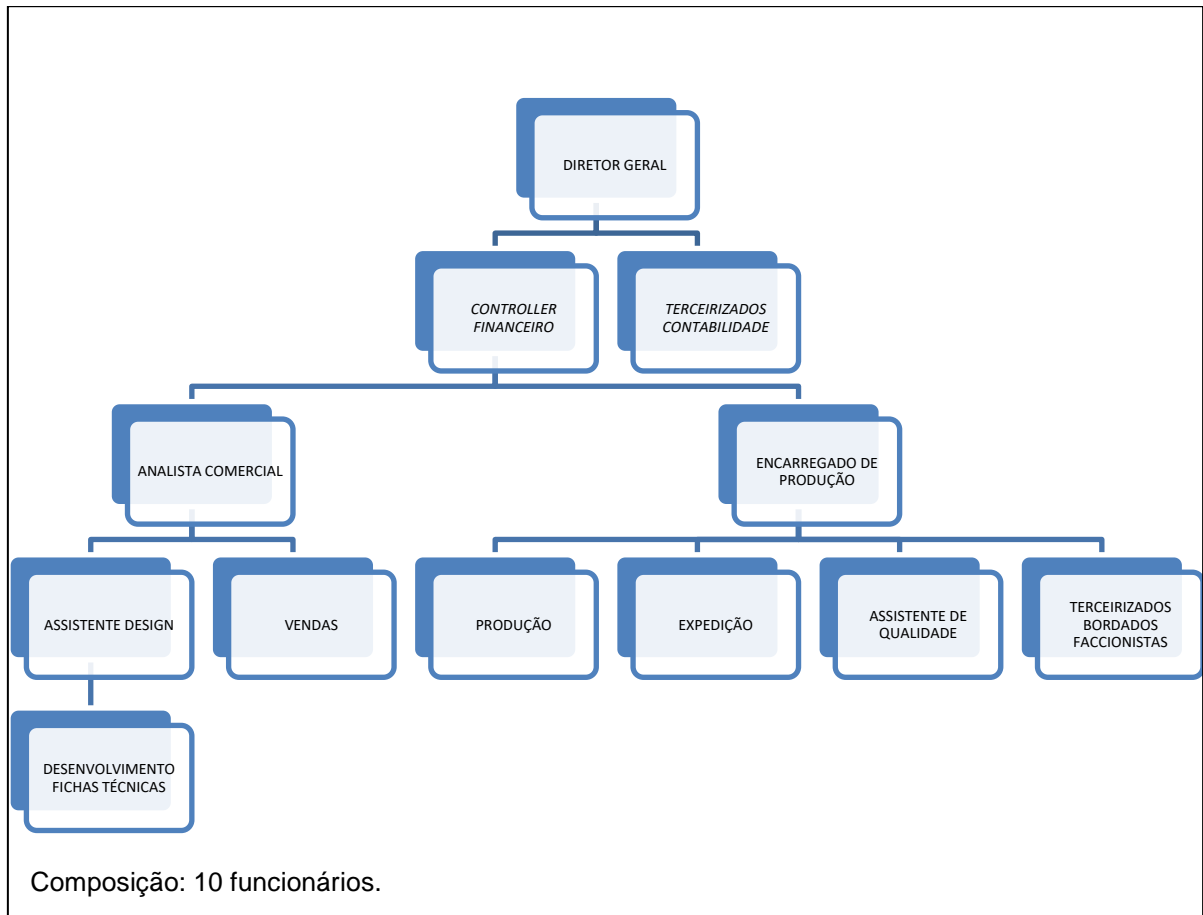
CONTABILIDADE	Não existia uma análise efetiva dos resultados, a empresa terceirizada não apresenta relatórios mensais.
MOTIVAÇÃO	Não existia um programa motivacional para todos os funcionários, cada caso resolvido individualmente.
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO	Não existia um método de desempenho de cada setor.

FONTE: Elaborada pelo autor.

Outros fatores relevantes:

- Não havia dados que relatavam a lucratividade da empresa por um determinado período (DRE);
- Não se utilizava de estratégias de custos para giro das mercadorias;
- Não existia controle rigoroso de caixa;
- Não havia um estudo do seu capital de giro, sendo um valor descontrolado, fazendo com que a empresa ficasse em situações complicadas financeiramente.

FIGURA 2 – ORGANOGRAMA APÓS À IMPLANTAÇÃO – 2017.



FONTE: Elaborada pelo autor.

TABELA 3 - MODELO DE PROCESSO DE GESTÃO APÓS A IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA.

PLANEJAMENTO	Participativo, envolvendo os departamentos nas tomadas de decisões.
CONTROLE	Mais efetivo, em fase de adaptação na conscientização da responsabilidade de cada setor.
INFORMAÇÃO	Interface das informações entre os setores com mais eficiência, através de detalhamento específico desde o início do processo.
CONTABILIDADE	Análise mais efetiva dos resultados, apresentação dos resultados semanais e mensais.

MOTIVAÇÃO	Em fase de implantação, com o a análise dos resultados, é possível inserir um programa de bonificação para todos os funcionários.
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO	Em fase de implantação, através de relatórios mais específicos, é possível mensurar o desempenho de cada setor.

FONTE: Elaborada pelo autor.

Por meio da implantação da controladoria passou-se a analisar o que é realizado em todas as etapas vistas, fazendo um feedback das ações, podendo comparar se o que foi planejado está sendo realizado.

Para que a empresa possa ter maiores informações para a tomada de decisões, começou-se a gerar uma DRE mensal, mostrando a margem de lucratividade da empresa e onde se encontra os seus maiores gastos. Para controlar seus gastos foi realizado um controle orçamentário mensal e definição de novas metas de vendas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Na pesquisa constatou-se um resultado positivo em relação à implantação da controladoria no processo de gestão da empresa Styllé Uniformes. Esta pesquisa teve como foco a caracterização do tema procedimentos de controladoria, estudando seus conceitos e suas ferramentas, assim como identificar as principais características da empresa em análise, e principalmente caracterizar quais procedimentos de controladoria foram aplicados na empresa para que fosse possível disponibilizar informações úteis ao processo de gestão que contribuíssem para a melhoria de resultados.

A controladoria dispõe de ferramentas que podem auxiliar os proprietários das micro e pequenas empresas nos processos de tomada de decisão, gerando informações e poderão ajudar no processo gerencial a fim de assegurar maior qualidade, buscando a eficácia e a perenidade dessas organizações.

Para tanto, a presente pesquisa procurou por meio de o objetivo geral entender como a controladoria pode ser empregada nas micro e pequenas empresas, tendo como objetivos específicos: demonstrar os benefícios da implantação da controladoria, a importância da contratação de um profissional capacitado com conhecimentos técnicos para a demonstração de resultados mais efetivos, contribuindo para o processo de gestão.

É importante a empresa reconhecer que a composição de sua estrutura administrativa vai influenciar em seu posicionamento estratégico no mercado, que o gerenciamento contábil influência nas variações das receitas.

Contudo, poucas empresas de pequeno porte investem nesta estrutura organizacional, muitas encerram suas atividades, pois falta informação para tomada de importantes decisões e o controle contábil é necessário para que a empresa mantenha-se no mercado.

Para futuras pesquisas sugere-se uma avaliação de como os serviços terceirizados podem afetar os processos internos e consequentemente fragilizar a garantia da qualidade de seu produto.

A comparação da implantação dos procedimentos contábeis em micro e pequenas empresas de diferentes ramos.

REFERÊNCIAS

- Amaral, M. S. do, & Rodrigues, M. S, (2006). **O ensino da disciplina de controladoria nos programas de pós-graduação em nível de especialização em ciências contábeis e o profissional controller atuante no mercado de trabalho.** Revista Enfoque: Reflexão Contábil, 25(3), 17-28.
- Bencová, M., & Kal'avská, A. (2009). **Importance of the Controllershship for the Company Performance-Software Company Experience.** E+M Ekonomie a Management, (2), 76.
- Borges, T. N., Parisi, C., & Gil, A. D. L. (2005). **O Controller como gestor da Tecnologia da Informação: realidade ou ficção?.** Revista de Administração Contemporânea, 9(4), 119- 140.
- Borinelli, M. L. (2006) **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização a Luz da Teoria e da Práxis.** 2006. 341 f. Tese de Doutorado. Departamento de Ciências Contábeis, FEA-USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Calijuri, M. S. S., Santos, N. M. B. F., & Santos, R. F. dos. (2005). **Perfil do controller no contexto organizacional atual brasileiro.** Anais Congresso Brasileiro de Custos, Florianópolis, SC, Brasil, 12.
- Dal Vesco, D. G., Daniel, M. M., & Tarifa, M. R. (2014). **Estudo do perfil, conhecimento, papel e atuação do controller em cooperativas.** Revista de Finanças Aplicadas, 2(1), 1-31.
- DEGEN, Ronald Jean. **O empreendedor: fundamentos da iniciativa empresarial.** São Paulo: Pearson Education do Brasil, 1989.
- DORNELAS, J. C. A. **Empreendedorismo: transformando ideias em negócios.** Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- DORNELAS, José Carlos Assis. **Empreendedorismo: Transformando idéias em negócios.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- Duque, C. (2011). **O perfil profissional do Controller e as funções de Controladoria: um estudo da atual necessidade do mercado de trabalho.** 105 f. 2011. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, Brasil.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P.C. **Controladoria: teoria e prática.** 4ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FILION, L. J. **Empreendedorismo: empreendedores e proprietários-gerentes de pequenos negócios**. Revista de Administração, São Paulo, v. 34, n. 2, p. 5-28, Abr/Jun, 1999.

FLICK, UWE. **Qualidade na pesquisa qualitativa**. Ed.1 São Paulo: Artmed Editora, 2009.

GEM BRASIL – Global Entrepreneurship Monitor. **Empreendedorismo no Brasil**. Curitiba: IBQP, 2013).

Granlund, M., & Taipaleenmäki, J. (2005). **Management control and controllership in new economy firms-a life cycle perspective**. Management Accounting Research, 16(1), 21-57.

Guimarães, I. C., Parisi, C., Pereira, A. C., & Weffort, E. F. J. (2009). **A Importância da Controladoria na Gestão de Riscos das Empresas Não-Financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers**. Revista Brasileira de Gestão de Negócios, 11(32), 260-275.

Hisrich, R. D., & Peter, M. P. (2004). **Empreendedorismo**. Porto Alegre: Bookman.

Lunkes, R. J., Gasparetto, V., & Schnorrenberger, D. (2010). **Um estudo sobre as funções da controladoria**. Revista de Contabilidade e Organizações, 4(10), 106-126.

Lunkes, R. J., Machada, A. de O., Rosa, F. S. da, & Telles, J. (2011). **Funções da controladoria: Um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina**. Análise Psicológica, 29(2), 345-361.

Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., & da Rosa, F. S. (2013). **Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro**. Revista Brasileira de Gestão de Negócios, 15(47), 283-299.

Martin, N. C. (2002). **Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária**. Revista Contabilidade & Finanças, 13(28), 7-28.

MDIC. **Ministério do Desenvolvimento da Indústria e do Comércio Exterior**. Brasília, DF. Disponível em: . Acesso em: 02 jun. 2014. MERCOSUL. MERCOSUL/GMC/RES Nº 59/98. Política de Apoio às Micro, Pequenas Empresas do Mercosul – Etapa II. XXXII GMC – Rio de Janeiro, 8/XII/98. Disponível em . Acesso em 24 de Abril, 2014.

MOSSIMANN, Clara Pellegrinello, ALVES, José Osmar de Carvalho e FISCH, Sílvia. **Controladoria: seu papel na administração das empresas**. Florianópolis: Editora da UFSC, Fundação Esag, 1993.

NASCIMENTO, A.M.; REGINATO, L. **Controladoria: Instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, L.M.; PEREZ JR., J.H.; e SILVA, C.A.S. **Controladoria Estratégica: textos e casos práticos com solução**. 8ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

Oro, I. M., Beuren, I. M., & Carpes, A. M. S. da. (2013). **Competências e habilidades exigidas do controller e a proposição para sua formação acadêmica**. Contabilidade Vista & Revista, 24(1), 15-36.

Richartz, F., Krüger, L. M., Lunkes, R. J., & Borgert, A. (2012). **Análise curricular em controladoria e as funções do Controller**. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, 9(19), 25-39.

RECEITA FEDERAL. Simples Nacional. 2015. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>
Acesso em: 19/09/2015.

Richartz, F., Krüger, L. M., Lunkes, R. J., & Borgert, A. (2012). **Análise curricular em controladoria e as funções do Controller**. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, 9(19), 25-39.

RUDIO,FRANZ VICTOR.**Introdução ao projeto de pesquisa científica**.Ed. 30 Petrópolis: Editora vozes, 2002.

SALIM, Cesar Simões; HOCHMAN, Nelson; RAMAL, Andrea Cecília; RAMAL, Silvina Ana. **Construindo planos de negócios: Todos os passos necessários para planejar e desenvolver negócios de sucesso**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

SEBRAE. **Estatísticas de Empreendedorismo - Biblioteca Interativa Sebrae**. Disponível em: <http://www.bibliotecas.sebrae.com.br> Acesso em 14 de outubro de 2017.

SCHMIDT, Paulo (organizador), **Controladoria: Agregando Valor para a Empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SHANE, S.; VENKATARAMAN, S. **The promise of entrepreneurship as a field of research**. Academy of Management Review, v.25, n.1, p.217-226, 2000.

Simãozinho, S. D. M. (2012). **Gestão do conhecimento na área de controladoria: um estudo de caso em modelo de estrutura descentralizada**. Dissertação (Mestrado) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo.

SOUZA, Luiz Carlos de. **Controladoria aplicada aos pequenos negócios**. 1.ed. (2008), 2.reimpr. Curitiba: Juruá, 2010.

TRANJAN, R. A. **Empreendedorismo: sete perfis de empreendedores, uma questão de escolha**. Sebrae [s.l., s.d.]. Disponível em:. Acesso em: 13 jul. 2010.

Weber, J. (2011). **The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes**. Journal of Management Control, 22(1), 25-46.